
BACHELORARBEIT

Katharina Maria Gittmaier

**Die Behandlung der
noch nicht abrechenbaren Leistungen
im Jahresabschluss nach IFRS
im Vergleich zum UGB**

2012

Fakultät: Wirtschaftswissenschaften

BACHELORARBEIT

Die Behandlung der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Jahresabschluss nach IFRS im Vergleich zum UGB

Autorin:
Katharina Maria Gittmaier

Studiengang:
BBWL Vöcklabruck

Seminargruppe:
BW09w2BSA

Erstprüfer:
Prof. Dr. Andreas Hollidt

Zweitprüfer:
Prof. Dr. Johannes N. Stelling

Faculty of Economic Science

BACHELOR THESIS

Treatment of construction contracts in financial statements under IFRS in comparison with UGB

author:
Katharina Maria Gittmaier

course of studies:
BBWL Vöcklabruck

seminar group:
BW09w2BSA

first examiner:
Prof. Dr. Andreas Hollidt

second examiner:
Prof. Dr. Johannes N. Stelling

Bibliografische Angaben

Gittmaier, Katharina Maria:

Die Behandlung der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Jahresabschluss nach IFRS im Vergleich zum UGB

Treatment of construction contracts in financial statements under IFRS in comparison with UGB

46 Seiten, Hochschule Mittweida, University of Applied Sciences,
Fakultät Wirtschaftswissenschaften, Bachelorarbeit, 2012

Abstract

Ziel dieser Bachelorarbeit ist es, einen Vergleich der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Jahresabschluss nach UGB und IFRS darzustellen. Dabei wird auf den unterschiedlichen Realisationszeitpunkt der beiden Gesetzestexte sowie auf die Methoden der Bewertung eingegangen. Begriffsbestimmungen, Definitionen und vor allem ein praxisbezogenes Beispiel dienen zur besseren Veranschaulichung und zeigen den grundsätzlichen Unterschied in der Teilgewinnrealisierung nach der Percentage of Completion Methode gem. IFRS. Zusammenfassend wird der Sachverhalt ergebnismäßig gegenübergestellt und erläutert. Zur Vervollständigung der Thematik wird auch auf den Ausweis im Anhang des Jahresabschlusses kurz eingegangen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	VII
Tabellenverzeichnis.....	IX
Vorwort.....	X
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Gang der Untersuchung	2
2 Allgemeine Begriffsdefinitionen der noch nicht abrechenbaren Leistungen ..	4
2.1 Definition der noch nicht abrechenbaren Leistungen	4
2.2 Abgrenzung zu unfertigen Erzeugnissen.....	4
2.3 Abgrenzung zu abrechenbaren Leistungen bzw. bereits abgerechneten Leistungen	5
3 Buchmäßige Vorgänge zur Vorbereitung des Jahresabschlusses	7
4 Behandlung und Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Jahresabschluss	8
4.1 Grundlegendes zur Bewertung von Vorräten nach UGB.....	8
4.2 Grundlegendes zur Bewertung von Vorräten nach IFRS	10
4.3 Definition Anschaffungskosten	11
4.4 Definition Herstellungskosten.....	11
4.5 Behandlung von Langzeitaufträgen.....	13
4.6 Realisationszeitpunkt der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Vergleich	14
4.6.1 Realisationszeitpunkt im UGB.....	14
4.6.2 Realisationszeitpunkt nach IFRS	16

4.7 Methoden der Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen.....	17
4.7.1 Completed Contract Methode	17
4.7.2 Percentage of Completion Methode.....	18
4.8 Drohverlustrückstellung.....	20
4.9 Verlustfreie Bewertung	21
4.10 Saldierungsverbot/Verrechnungsverbot	21
5 Bewertung anhand eines Sachverhalts	25
5.1 Bewertung zum Bilanzstichtag 01	28
5.2 Bewertung zum Bilanzstichtag 02	33
5.3 Bewertung zum Bilanzstichtag 03	38
5.4 Zusammenfassung der ergebnismäßigen Auswirkungen	39
6 Ausweis im Jahresabschluss.....	43
6.1 Ausweis im Jahresabschluss nach IAS/IFRS.....	43
6.2 Ausweis im Jahresabschluss nach UGB.....	43
7 Anhangvorschriften bzw. „notes“	45
8 Schlussbemerkung	46
Literaturverzeichnis.....	XI
Eigenständigkeitserklärung	XIII

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Anzlg.	Anzahlung
Anzlg.Rg.	Anzahlungsrechnung
AV	Anlagevermögen
BBWL	Bachelor Betriebswirtschaft
bzw.	beziehungsweise
CCM	Completed Contract Methode
d.h.	das heißt
Dr.	Doktor
etc.	et cetera
EUR	Euro
ff.	fortfolgend
FGK	Fertigungsgemeinkosten
gem.	gemäß
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HK	Herstellungskosten
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
ICC	International Chamber of Commerce
IFRS	International Financial Reporting Standards
iHv	in Höhe von
Mag.	Magister
max.	maximal
MGK	Materialgemeinkosten
min.	minimal
PoC	Percentage of Completion Methode
Prof.	Professor
Re.Datum	Rechnungsdatum
S.	Seite
SchlussRg.	Schlussrechnung
SR	Schlussrechnung
TeilRg.	Teilrechnung

TR	Teilrechnung
UGB	Unternehmensgesetzbuch
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
VK-.Preis	Verkaufspreis
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
Zlg.Datum	Zahlungsdatum

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Unterschiede im Ansatz der Herstellungskosten nach UGB und IFRS...	13
Tabelle 2: Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge nach IFRS und UGB	14
Tabelle 3: Bilanzielle Darstellung der Anzahlungssaldierung.....	23
Tabelle 4: Auftragsbezogene Darstellung der Anzahlungssaldierung.....	23
Tabelle 5: Auswirkung auf die Eigenkapitalquote ohne Anzahlungssaldierung.....	24
Tabelle 6: Auswirkung auf die Eigenkapitalquote mit Anzahlungssaldierung	24
Tabelle 7: Auftragsvereinbarungen des Sachverhalts	25
Tabelle 8: Übersicht ausgestellte und geleistete Anzahlungen des Sachverhalts...	26
Tabelle 9: Übersicht ausgestellte und geleistete Teilzahlungen des Sachverhalts..	26
Tabelle 10: Übersicht ausgestellte Schlussrechnung und geleistete Restzahlung des Sachverhalts	27
Tabelle 11: Kalkulationsschema des Sachverhalts.....	28
Tabelle 12: Kalkulation Variante A zum Bilanzstichtag 01 des Sachverhalts	29
Tabelle 13: Kalkulation Variante B zum Bilanzstichtag 01 des Sachverhalts	30
Tabelle 14: Kalkulation Variante C zum Bilanzstichtag 01 des Sachverhalts.....	32
Tabelle 15: Kalkulation Variante A zum Bilanzstichtag 02 des Sachverhalts	34
Tabelle 16: Kalkulation Variante B zum Bilanzstichtag 02 des Sachverhalts	35
Tabelle 17: Kalkulation Variante C zum Bilanzstichtag 02 des Sachverhalts	36
Tabelle 18: Zusammenfassung der ergebnismäßigen Auswirkungen Variante A	39
Tabelle 19: Zusammenfassung der ergebnismäßigen Auswirkungen Variante B	40
Tabelle 20: Zusammenfassung der ergebnismäßigen Auswirkungen Variante C	41

Vorwort

Die vorliegende Bachelorarbeit entstand im Frühjahr bis Sommer 2012 und befasst sich mit der Bewertung und dem Ausweis der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Jahresabschluss nach IFRS im Vergleich zum UGB. Das Thema der Arbeit ergab sich aus eigener Anregung und persönlichem Interesse, da es vor allem in meinem Beruf, als (Bilanz)buchhalterin und Revisionsassistentin der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, oft Fragen aufwirft.

Ich bedanke mich, in diesem Zuge, bei meinem Vorgesetzten und Vater Mag. Georg Gittmaier, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, für das zur Verfügung stellen einschlägiger Literatur und für die fachliche Unterstützung in praktischer Hinsicht.

Mein Dank gilt des weiteren Herrn Prof. Dr. Andreas Hollidt sowie Herrn Prof. Dr. Johannes N. Stelling für die wissenschaftliche Betreuung der Arbeit.

Eberschwang, Juli 2012

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Leistungsbeginn und Leistungsabschluss fallen oftmals in verschiedenen Rechnungsperioden. Es handelt sich also um einen Prozess, der mehrere Geschäftsjahre umfasst. Langzeitfertigungen haben in den letzten Jahren sehr an Bedeutung gewonnen und kommen insbesondere in der Bauindustrie und im Anlagenbau vor, weil der Abschluss von Aufträgen in diesen Branchen vielfach erst nach einem längeren Zeitraum möglich ist.¹

Folglich stellt sich die Frage in welche Periode der Erfolg zuzuordnen ist. Bereits hier muss man nationale Vorschriften nach UGB mit internationalen Vorschriften gem. den Internationalen Financial Reporting Standards (IFRS) unterscheiden.

„Das bilanzielle Problem bei der langfristigen Fertigung liegt unter anderem darin, dass ohne eine dem Baufortschritt entsprechende Teilgewinnrealisierung in den einzelnen Geschäftsjahren der Fertigung vor Fertigstellung kein Umsatz- und Gewinnausweis erfolgt. Die Berücksichtigung der Umsatzerlöse und damit verbundenen Gewinne wird dann erst im Jahr der Fertigstellung des gesamten Auftrags und (endgültigen) Abnahme durch den Auftraggeber in voller Höhe wirksam, obwohl die entsprechende Leistungserbringung nicht oder allenfalls nur zum Teil im Geschäftsjahr des Projektabschlusses stattgefunden hat. Diese Methode der Gewinnermittlung bei Langfristfertigungen ist international als *completed contract*-Methode (CCM) bekannt.

Je nach Umfang solcher langfristigen Fertigungsaufträge führt die Beachtung des Realisationsprinzips dazu, dass die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht oder nur mit Hilfe zusätzlicher (Anhang-)Angaben erreicht werden kann.

Im Bereich der internationalen Bilanzierung findet hingegen (teilweise ausschließlich) die *percentage of completion*-Methode (PoC) Anwendung, bei der – unter speziellen Voraussetzungen – entsprechend dem Leistungsfortschritt Umsätze und Gewinne aus der Auftragsfertigung bereits früher realisiert und

¹ Vgl. Küting, Karlheinz: http://www.bauindustrie-bayern.de/fileadmin/docs_pub/focus/pdf/kueting_zwei2008.pdf; S.47, 17.07.2012.

entsprechende Beträge unter den Forderungen ausgewiesen werden (dürfen/müssen).“²

Bei allen Angaben, die auf Personen bezogen sind, meint die Formulierung beide Geschlechter, unabhängig von der in der Formulierung verwendeten konkreten geschlechtsspezifischen Bezeichnung.

1.2 Gang der Untersuchung

Zunächst wird anhand von Definitionen und Begriffsbestimmungen die Thematik näher beschrieben. Anschließend werden die Completed Contract Methode und die Percentage of Completion Methode erläutert und verglichen.

Anhand eines Beispiels wird die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen nach IFRS und dessen Vergleich nach dem UGB näher gebracht. Das Beispiel zeigt drei Jahresschlüsse, jeweils zum 31. Dezember, eines Turbinenanlagenherstellers, und ist so aufgebaut, dass es anhand von drei Varianten die unterschiedliche bilanzielle Bewertung zeigt:

Die erste Variante ist so gewählt, dass die Selbstkosten, das sind die Herstellungskosten addiert mit den Verwaltungs- und Vertriebskosten, unter dem Verkaufspreis bzw. der Erlösobergrenze, gemessen am Fertigungsgrad, liegen.

Bei der zweiten Variante liegen zwar die Herstellungskosten unter der maximalen Erlösobergrenze, die Selbstkosten liegen allerdings darüber. Es muss demnach mit einem drohenden Verlust gerechnet werden.

Die dritte Variante zeigt das Pendant zur ersten Variante. Die Selbstkosten, und auch die Herstellungskosten, liegen über der „bereits fertiggestellten“ Erlösobergrenze. Eine Drohverlustrückstellung ist zu bilden.

² Küting, Karlheinz: a.a.O., S.48-50, 17. Juli 2012.

Eine ergebnismäßige Zusammenfassung – tabellarisch und wörtlich – zeigen die Unterschiede der Bewertung nach UGB und IFRS der noch nicht abrechenbaren Leistungen anhand des Beispiels in allen drei Varianten.

Weiters wird in dieser Arbeit auf den Ausweis im Jahresabschluss sowie auf die Anhangangaben in Bezug auf die noch nicht abrechenbaren Leistungen eingegangen.

2 Allgemeine Begriffsdefinitionen der noch nicht abrechenbaren Leistungen

2.1 Definition der noch nicht abrechenbaren Leistungen

Noch nicht abrechenbare Leistungen sind vor allem im Dienstleistungssektor von großer Bedeutung. Dienstleistungsunternehmen stellen keine Erzeugnisse her, sondern erbringen eine klar durch einen Auftrag bestimmte Dienstleistung. Durch diese Leistungen erwerben die Unternehmen lediglich einen Anspruch gegenüber dem Auftraggeber. Hierbei handelt es sich im juristischen Sinn nicht um eine Sache, sondern um ein Recht, genauer um eine Forderung, die in Abhängigkeit des Einzelfalls möglicherweise noch nicht auf vertraglicher Grundlage durchsetzbar ist.³

Noch nicht abrechenbare Leistungen liegen also dann vor, wenn am Bilanzstichtag Leistungen für einen Kundenauftrag erbracht sind, welche noch nicht abrechenbar sind. Das sind alle unfertigen bzw. nicht abgenommenen Leistungen, wie z.B. eine noch nicht fertiggestellte Organisationsanalyse eines Unternehmensberaters. Es liegt – wirtschaftlich betrachtet – ein Ergebnis vor, das mit einem unfertigen Erzeugnis vergleichbar ist.

Noch nicht abrechenbare Leistungen sind auch all jene Leistungen, die zwar aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens fertiggestellt, aber noch nicht „übergeben“ wurden (z.B. noch nicht übergebene Bauvorhaben, Fertigungsanlagen, Gutachten, Stellungnahmen, Werbekonzepte, Jahresabschlüsse, Steuererklärungen).

2.2 Abgrenzung zu unfertigen Erzeugnissen

Unfertige Erzeugnisse sind das Pendant zu „noch nicht abrechenbaren Leistungen“. Sie unterscheiden sich in der Art der Herstellung, vor allem weil sie eine Sache darstellen und nicht einem konkreten Auftrag zugeordnet werden können.

³ Vgl. Hirschler, Klaus (Hrsg): Bilanzrecht – Kommentar Einzelabschluss, 2009, S. 624 f.

Unfertige Erzeugnisse sind Vermögensgegenstände, welche noch nicht absatzreif sind. Sie stellen die technische und zeitliche Vorstufe der Fertigerzeugnisse dar. Maßgeblich ist, dass die Erzeugnisse noch nicht den Zustand erreicht haben, in dem sie veräußert werden können – obwohl bereits durch Be- oder Verarbeitung Aufwendungen entstanden sind.

Als fertiges Erzeugnis wird ein Vermögensgegenstand erst eingestuft, wenn das gefertigte Produkt absatzreif und versandfertig ist.

2.3 Abgrenzung zu abrechenbaren Leistungen bzw. bereits abgerechneten Leistungen

„Noch nicht abrechenbare Leistungen“ und „abrechenbare Leistungen“ scheinen auf den ersten Blick sehr ähnliche Begriffe zu sein, sind aber höchst unterschiedlich.

Noch nicht abrechenbare Leistungen sind noch nicht zur Gänze erbracht und demnach auch noch nicht abgenommene Leistungen (Achtung kein Übergang der Preisgefahr).

Ist eine Leistung (teilweise) fertig gestellt, kann diese in der Regel abgerechnet werden. Diese Leistungen sind mit dem Verkaufspreis unter den Forderungen auszuweisen, d.h. unmittelbar nach Fertigstellung entsteht eine Forderung an einen konkreten Auftraggeber. Diese Unterscheidung hat natürlich entsprechende Auswirkungen auf das Ergebnis.

Wurde also eine Leistung abgerechnet und dafür eine Rechnung erstellt handelt es sich um eine „abgerechnete Leistung“.

Die Kernpunkte für den sogenannten Übergang der Preisgefahr bilden die Begriffe der Endabnahme und der Inbetriebnahme.

Nach Fertigstellung einer Leistung erfolgt der Übergang von der Ausführungsphase in die Nutzphase. Das heißt der Leistungsempfänger akzeptiert die erbrachte Leistung. Es erfolgt eine Endabnahme.

Von der Endabnahme zu unterscheiden ist die Inbetriebnahme. Wenn eine Leistung bereits endabgenommen wurde heißt es nicht, dass diese auch in Betrieb genommen wurde. Die Inbetriebnahme, oder auch Inbetriebsetzung, erfolgt erst bei der erstmaligen Nutzung einer Maschine oder Anlage.

In der Regel stellt der Zeitpunkt der Endabnahme durch den Auftraggeber den Übergang der Preisgefahr dar. Durch die Endabnahme bestätigt der Auftraggeber die Übernahme des abgeschlossenen Auftrages und die Leistung des Auftragnehmers gilt als erbracht.

Werden zu einem späteren Zeitpunkt noch Leistungen im Zusammenhang mit der Inbetriebnahme eines Objektes etc. erbracht, wie z.B. Einstellungen für den Erstbetrieb, Einschulung des Personals,... so gelten diese Leistungen meist als unwesentliche Nebenleistungen und hindern nicht den früheren Zeitpunkt einer bereits erbrachten Hauptleistung.

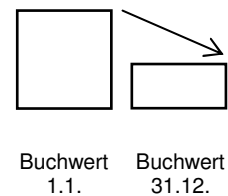
3 Buchmäßige Vorgänge zur Vorbereitung des Jahresabschlusses

Da noch nicht abrechenbare Leistungen unterjährig in verschiedenen Aufwandskonten (z.B. Personalaufwand, Materialeinsatz, Energie, Hilfsstoffe) ausgewiesen werden, muss am Ende des Jahres eine Aktivierung des Vermögensgegenstandes gebucht werden.

„Durch die Aktivierung der noch nicht abrechenbaren Leistungen zum Bilanzstichtag wird nur der ausgewiesene Aufwand neutralisiert und die Gewinn- und Verlustrechnung periodenrein ausgewiesen.“⁴

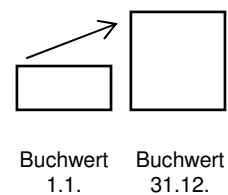
Da Aufwendungen und Erträge nach dem Saldierungsverbot nicht gekürzt werden dürfen wird bei der Aktivierung der noch nicht abrechenbaren Leistungen ein eigenes Konto bebucht. Die Bezeichnung dieses Konto ist „Bestandsveränderungen“ und wird in der Klasse 4 ausgewiesen. „Dieses Konto ist die Differenz des Vorratsbestandes – d.h. bewerteter Endbestand abzüglich bewertetem Anfangsbestand. Die Bestandsveränderung ist ein eigener Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung.“⁵

Lagerabbau:



Bestandsveränderung / Noch nicht abrechenbare Leistungen

Lageraufbau:



Noch nicht abrechenbare Leistungen / Bestandsveränderung

Ist der Endbestand geringer als der Anfangsbestand, wird der Bestand an noch nicht abrechenbaren Leistungen abgebaut. Der Bestandswert sinkt und wird somit im Soll gebucht. Wird im umgekehrten Fall ein Aufbau des Bestandes der noch nicht abrechenbaren Leistungen realisiert, ist die Bestandsveränderung im Haben zu buchen.

⁴ Neugebauer, Angelika: Der einfache Weg zur Bilanz, 2008, S. 142.

⁵ Neugebauer, Angelika: a.a.O., S. 142.

4 Behandlung und Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Jahresabschluss

4.1 Grundlegendes zur Bewertung von Vorräten nach UGB

Das Ergebnis einer noch nicht abrechenbaren Leistung oder eines langfristigen Fertigungsauftrags wird bei der Übergabe/Abnahme des Auftrages erfolgswirksam erfasst.

Drohende Verluste aus einem Langzeitauftrag sind, wie nach IFRS, sofort erfolgswirksam zu erfassen.

Eine Aktivierung des Fertigungsauftrags als Forderung erfolgt erst im Jahr der Abnahme. Der Aktivierungsbetrag entspricht den „realisierten“ Erträgen abzüglich eventuell erhaltener Abschlagszahlungen. Der Ausweis erfolgt unter den Forderungen.

Noch nicht abrechenbare Leistungen sind mit den Herstellungskosten anzusetzen. Unter den Herstellungskosten sind grundsätzlich die Aufwendungen zu verstehen, die durch die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung, die Erweiterung oder Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen.

Zu den Herstellungskosten von Vorräten zählen zum einen die Kosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzurechnen sind, wie Fertigungsmaterial und Fertigungslöhne. Zum anderen umfassen sie systematisch zugerechnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. Zu den Produktionsgemeinkosten werden etwa Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen gerechnet, aber auch Materialgemeinkosten und Ferti-

gungsgemeinkosten.⁶ Im Punkt 4.4 wird noch genauer auf die Herstellungskosten eingegangen.

Der Mindestansatz setzt sich nach UGB aus den Materialeinzelkosten, den Fertigungseinzelkosten und den Sonderkosten der Fertigung zusammen.⁷

Das sogenannte „Wahlrecht“ kommt bei folgenden Bestandteilen zur Anwendung:

- angemessene Teile der variablen MGK, variablen FGK, fixen MGK, fixen FGK
- Aufwendungen für Sozialeinrichtungen
- Aufwendungen für freiwillige Sozialleistungen
- Aufwendungen für Altersversorgung
- Aufwendungen für Abfertigung
- Fremdkapitalzinsen.

Ein absolutes Ansatzverbot besteht nach UGB bei den Verwaltungsgemeinkosten und den Vertriebsgemeinkosten. Eine Ausnahme tritt hier nur im § 206 Abs. 3 UGB ein, wenn es sich um Langzeitaufträge mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten handelt. Näheres dazu im Kapitel „Behandlung von Langzeitaufträgen“.

Wird ein Verlust erwartet, ist nach dem Imparitätsprinzip wie folgt vorzugehen: Nach dem Grundsatz der verlustfreien Bewertung gem. § 201 UGB sind zunächst die noch nicht abrechenbaren Leistungen der Aktivseite in voller Höhe des zu erwartenden Verlustes zu kürzen – strenges Niederstwertprinzip. Übersteigt der erwartete Verlust wertmäßig allerdings den Aktivposten, so ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB zu bilden.

⁶ Vgl. Grünberger, David/Grünberger, Herbert:

IAS/IFRS und US-GAAP – Praxisleitfaden mit Fallbeispielen, 2004, S. 49.

⁷ Vgl. Birnbacher, Dietrich, Vom UGB zum IAS,

http://www.eduhi.at/dl/UGB_IASIFRS100001.pdf, S.70 f., 17.07.2012.

4.2 Grundlegendes zur Bewertung von Vorräten nach IFRS

Die Bilanzierung und Bewertung von Vorräten ist in IAS 2 geregelt. Da hier keine eigenen Ansatzkriterien für Vorräte angeführt werden, finden die allgemeinen Kriterien für die Erfassung von Vermögenswerten aus dem Rahmenkonzept der IFRS (Framework) Anwendung.

Vorräte sind demnach in der Bilanz anzusetzen, wenn sie auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit (z.B. durch Kauf) in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen und es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen daraus ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird. Des Weiteren müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vorratsvermögens verlässlich ermittelt werden können.⁸ Die Schätzung des Auftrags erfolgt gem. IAS 11.22 nach dem Leistungsfortschritt. Der Leistungsfortschritt ist messbar durch:

- Ermittlung des Verhältnisses der angefallenen Kosten zu den Gesamtkosten,
- Begutachtung der erbrachten Leistungen oder
- Vollendung eines physischen Teilauftrags. (IAS 11.30)⁹

„Vorräte sind mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswerten zu bewerten.“¹⁰

Erwartete Verluste aus einem Langzeitauftrag sind nach IAS 11.36 sofort erfolgswirksam zu erfassen.

Der Aktivierungsbetrag für einen laufenden Fertigungsauftrag entspricht den „realisierten“ Erträgen abzüglich eventuell erhaltener Abschlagszahlungen (IAS 11.42). Der Ausweis erfolgt unter den „Vorräten“ (inventories) oder „Forderungen“ (trade and other receivables).

⁸ Vgl. Bayhs/Hassler/Kerschbaumer (Hrsg.): a.a.O., S. 97ff.

⁹ Vgl. Hömberger/König: Grundlagen der International Financial Reporting Standards, <http://www.steuerlehre.rwth-aachen.de/pdf/IAS-IFRS.pdf>, S.46, 17.07.2012

¹⁰ Bayhs/Hassler/Kerschbaumer (Hrsg.): Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS), 4. Auflage, 2010, S. 97ff.

Sofern die erhaltenen Abschlagszahlungen die „realisierten“ Erträge übersteigen, ist eine „Verbindlichkeit“ (trade and other payables) in Höhe der Differenz zu passivieren. (IAS 11.42)¹¹

4.3 Definition Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind der Maßstab eines fremdbezogenen Vermögensgegenstandes. Die Anschaffungskosten bestehen aus dem Kaufpreis und den Anschaffungsnebenkosten abzüglich Preisminderungen. Nebenkosten können z.B. Einfuhrzölle, Steuern, Transport- und Abwicklungskosten sein. Unter Preisminderungen versteht man Skonti und Rabatte. Steuern stellen für das Unternehmen einen Durchlaufposten dar und sind deshalb nicht Teil der Anschaffungskosten. Werden nachträgliche Rabatte oder Gutschriften z.B. am Ende einer Periode gewährt, sind diese zu schätzen und um diesen Betrag vermindert anzusetzen.¹²

Berechnung der Anschaffungskosten:

$$\begin{array}{l} \text{Anschaffungspreis der Ware} \\ + \text{Anschaffungsnebenkosten (Transport etc.)} \\ - \text{Anschaffungspreisminderungen (Skonto, Rabatte, etc.)} \\ \hline = \text{Anschaffungskosten}^{13} \end{array}$$

4.4 Definition Herstellungskosten

Abgrenzung zu Anschaffungskosten

Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden die Wertobergrenze bei der Bewertung von Vermögensgegenständen. Wobei bei fremdbezogenen Vermögensgegenständen die Anschaffungskosten zur Wertobergrenze

¹¹ Vgl. Hömberger/König: a.a.O., S.46, 17.07.2012

¹² Vgl. Bayhs/Hassler/Kerschbaumer (Hrsg.): a.a.O., S. 97ff.

¹³ Vgl. Zeitschrift: IOS Steuerberater, Leitfaden IFRS für kleine und mittlere Unternehmen, 2011, S. 18.

herangezogen werden und bei vom Unternehmen selbst hergestellten und noch nicht verkauften Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens die Herstellungskosten zur Bewertung dienen.¹⁴

Herstellungskosten sind der Maßstab eines hergestellten Vermögensgegenstandes bzw. eines Wirtschaftsgutes. Sämtliche Kosten die zugerechnet bzw. zugeordnet werden können – seien es die Kosten der Beschaffung, die Kosten der Herstellung oder die Kosten der Vorbereitung – sind fixe Bestandteile der Herstellungskosten. Die Berechnung erfolgt nach folgendem Kalkulationschema:

Material Einzelkosten
+ Material Gemeinkosten
+ Fertigung Einzelkosten
+ Fertigung Gemeinkosten
<hr/>
= Herstellungskosten (Untergrenze in UGB)

Ausdrücklich nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen sind folgende Kosten:

- Überhöhte Kosten durch Schwund oder Materialausschuss, ungewöhnlich hohe Arbeits- und sonstige Produktionskosten (z.B. durch Umstellungsmaßnahmen);
- Lagerkosten, soweit diese nicht einer notwendigen Zwischenstufe des Produktionsprozesses zugeordnet werden können;
- Verwaltungsgemeinkosten, die nicht dazu beitragen, Vorratsvermögen in seinen Endzustand und/oder an seinen Einsatzort zu bringen;
- Vertriebskosten.¹⁵

¹⁴ Vgl. <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/anschaffungs-und-herstellungskosten/anschaffungs-und-herstellungskosten.htm>, 17.07.2012

¹⁵ Vgl. Bayhs/Hassler/Kerschbaumer (Hrsg.): a.a.O., S. 97ff.

Die nachfolgende Tabelle stellt die Unterschiede im Ansatz der Herstellungskosten nach UGB und nach IFRS dar:

Kostenart	§ 203 UGB	IAS 2
Fertigungsmaterial	Pflicht	Pflicht
Fertigungslohn	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Angemessene Teile der Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Aufwendungen für Sozialeinrichtungen (herstellungsbezogen)	Wahlrecht	Pflicht
Aufwendungen für freiwillige Sozialeinrichtungen (nicht herstellungsbezogen)	Wahlrecht	Verbot
Allgemeine Verwaltungskosten, die der Produktion zugerechnet werden	Verbot	Pflicht
Allgemeine Verwaltungskosten, die nicht der Produktion zugerechnet werden	Verbot	Verbot
Zinsen auf Fremdkapital, das für die Herstellung des Vermögensgegenstandes (qualifizierten Vermögenswertes) aufgenommen wurde	Wahlrecht	Pflicht
außerplanmäßige Abschreibungen	Verbot	Verbot
Bereitstellungszinsen für Fremdkapital	Verbot	Verbot
Forschungskosten	Verbot	Verbot
Kalkulatorische Kosten	Verbot	Verbot
Leerkosten	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Umsatzsteuer, soweit das Unternehmen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist ¹⁶	Verbot	Verbot

Tabelle 1: Unterschiede im Ansatz der Herstellungskosten nach UGB und IFRS

4.5 Behandlung von Langzeitaufträgen

Unter dem Begriff der langfristigen Fertigungsaufträge versteht man die auftragsbezogene Herstellung von Vermögensgegenständen bzw. von Leistungen, die sich über mindestens einen Bilanzstichtag streckt bzw. mindestens 12 Monate andauern. Zwischen dem Beginn und der Abnahme durch den Auftraggeber liegt also mindestens ein Bilanzstichtag.

Nach IAS 11.3 erstreckt sich die Fertigungsdauer eines langfristigen Fertigungsauftrags (Construction Contract) über verschiedene Rechnungsperio-

¹⁶ Vgl. Wikipedia, Suchbegriff: Herstellungskosten, 17.07.2012

den. Außerdem wurde der Kaufvertrag bereits vor dem Herstellungsprozess abgeschlossen, während bei der Massen- und Serienfertigung der Abschluss des Kaufvertrages erst nach der Herstellung erfolgt. Das Absatzrisiko ist bei Langzeitaufträgen also deutlich verringert, da es sich meist um individuelle und komplexe Großprojekte handelt.

Durch die langfristige Fertigungsdauer wird vor allem auch die Zuverlässigkeit der Kostenschätzung erschwert. Eine genaue Bewertung ist vor allem bei Änderungen von Projekten ein großes Problem. Zudem handelt es sich bei Langzeitaufträgen meist um Großprojekte mit Auftragswerten in Millionenhöhe.

Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge (construction contracts)	
Nach IFRS (IAS 11)	Nach UGB
Das Ergebnis eines langfristigen Fertigungsauftrags wird, sofern es verlässlich schätzbar ist, entsprechend dem Leistungsfortschritt erfolgswirksam erfasst (IAS 11.22).	Das Ergebnis eines langfristigen Fertigungsauftrags wird erst nach Abgabe der Leistung an den Auftraggeber erfolgswirksam erfasst (Realisationsprinzip). ¹⁷

Tabelle 2: Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge nach IFRS und UGB

Bei Aufträgen, die sich über mehr als 12 Monate erstrecken, dürfen gem. § 206 Abs. 3 UGB angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten bei der Bewertung angesetzt werden. Voraussetzung dafür sind das Vorliegen einer verlässlichen Kostenrechnung sowie keine drohenden Verluste in der weiteren Auftragsabwicklung.

4.6 Realisationszeitpunkt der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Vergleich

4.6.1 Realisationszeitpunkt im UGB

Neben dem Grundsatz der Kontinuität und dem Grundsatz der Unternehmensfortführung gilt im UGB der Grundsatz der Vorsicht, dieser ist im § 201 Abs. 2 Z 4 geregelt:

¹⁷ Vgl. Hömberger/König: a.a.O., S.45f., 17.07.2012

§ 201. (1) Die Bewertung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. (2) Insbesondere gilt folgendes:

4. Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind

- a) nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen,*
- b) erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind,*
- c) Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.*

Nach dem Grundsatz der Vorsicht dürfen Gewinne erst im Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Realisierung im Jahresabschluss ausgewiesen werden.

Die tatsächliche Realisierung ist erst bei Übergang der Preisgefahr gegeben. Der Käufer übernimmt den Vermögenswert und erwirbt das wirtschaftliche Eigentum. Der Leistungserbringer erwirbt hingegen einen klagbaren Anspruch auf eine Gegenleistung, wie die Bezahlung.

Bis zum Zeitpunkt der Übergabe/Abnahme ist also entweder ein Vorratsvermögen oder eben eine noch nicht abrechenbare Leistungen entstanden, welche zum Bilanzstichtag bewertet werden müssen.

Der Übergang spielt also im UGB eine sehr bedeutende Rolle und sollte bereits bei Vertragsabschluss klar vereinbart werden.¹⁸

„Die Incoterms, herausgegeben von der ICC (International Chamber of Commerce) regeln Zeit und Ort des Übergangs der Risiken und Kosten einer Lieferung vom Verkäufer auf den Käufer.“¹⁹

Die im Kaufvertrag genannten Incoterms wie z.B. ab Werk, frei Haus regeln diese Übergangsvereinbarungen. Existieren keine Regelungen, gilt die Leis-

¹⁸ Vgl. Denk/Krainer/Leitinger/Reisner/Resch/Sixl/Brein: Bilanzierung 2012, S.99.

¹⁹ Denk/Krainer/Leitinger/Reisner/Resch/Sixl/Brein: a.a.O., S.100.

tungsübergabe (nicht Abnahme!) als Übergang der Preisgefahr. Bei unkörperlichen und geistigen Werken geht die Preisgefahr bereits bei deren Vollendung über.²⁰

4.6.2 Realisationszeitpunkt nach IFRS

Nach IAS 18.20 sind Erträge aus Dienstleistungen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades des Auftrages am Bilanzstichtag zu erfassen. Voraussetzung sind folgende Kriterien:

- a) die Höhe der Erträge kann verlässlich bestimmt werden;*
- b) es ist hinreichend wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen wird;*
- c) der Fertigstellungsgrad am Bilanztag kann verlässlich bestimmt werden;*
und
- d) die angefallenen und noch anzufallenden Kosten können verlässlich bestimmt werden.*

Ist es also wahrscheinlich, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen eines Auftrages zufließt, werden die anteiligen Erträge im Abschluss erfasst. „Ergeben sich später Zweifel an der Einbringlichkeit bereits erfasster Erträge, so ist dieser zweifelhafte Betrag als Wertberichtigung in Form eines Aufwands in der GuV zu erfassen. Eine Korrektur des zuvor vereinnahmten Ertrags ist nach IAS 18.22 nicht gestattet.“²¹

²⁰ Vgl. Denk/Krainer/Leitinger/Reisner/Resch/Sixl/Brein: a.a.O., S.99.

²¹ Buschhüter/Striegel, Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, S. 540.

4.7 Methoden der Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen

4.7.1 Completed Contract Methode

Die Completed Contract Methode ist die hierzulande übliche Methode für die Bewertung des Vorratsvermögens oder genauer für die Bewertung von langfristigen Fertigungsaufträgen, die zum Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen sind. Diese Methode setzt auf dem Realisationszeitpunkt eines Auftrages auf, der dann erreicht ist, wenn die Übergabe des Gesamtwerkes an den Auftraggeber bzw. die Abnahme des Auftraggebers erfolgt ist.

Da das österreichische UGB keine vorzeitige Gewinnrealisierung bzw. Teilgewinnrealisierung gestattet, dürfen die Erlöse aus langfristigen Fertigungsprojekten erst mit Abschluss des jeweiligen Vorhabens realisiert werden.

Das heißt, während des Baufortschritts – work in progress – werden die Herstellungskosten erfasst und in der Bilanz aktiviert. Erst wenn der Auftrag (contract) vollendet ist, wird der Umsatz fakturiert und erfolgswirksam unter den Umsatzerlösen in der Ergebnisrechnung erfasst. Demnach werden Gewinne erst ausgewiesen, wenn mit Abschluss des Auftrags ein Anspruch auf Gegenleistung entstanden ist.²²

Die strenge Anwendung des Realisationsprinzips ist sehr umstritten, da die noch nicht abrechenbare Leistung, die mehrere Jahre umfassen kann, zu handels- bzw. steuerrechtlichen Herstellungskosten aktiviert ist. Unter Umständen kann dies dazu führen, dass nicht aktivierungsfähige Selbstkosten, wie Verwaltungs- und Vertriebskosten, zu sogenannten „Auftrags-Zwischen-Verlusten“ führen. Diese würden das Ergebnis in der Periode der Leistungserstellung belasten, obwohl aus dem Gesamtauftrag ein Gewinn zu erwarten ist. Außerdem wird durch diese Methode die Ertragslage in den einzelnen Perioden bei langfristiger Auftragsfertigung nur mangelnd dargestellt und kann nur schwer verglichen werden.²³

²² Vgl. <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/124940/completed-contract-method-v6.html>, 17.07.2012.

²³ Vgl. Barthélemy/Willen: Handbuch IFRS, 2. Auflage 2005, S. 277 ff.

Im Jahr der Fertigstellung dagegen werden die noch nicht abrechenbaren Leistungen sowie die restlichen anfallenden Aufwendungen erfolgswirksam aufgelöst bzw. verbucht. Somit sind die Umsatzerlöse nun in kompletter Höhe ausgewiesen. Der Gewinn wird zur Gänze im Jahr der Fertigstellung ausgewiesen. In der Bilanz erfolgt gegebenenfalls ein Ausweis in Höhe der Umsatzerlöse unter den Forderungen.²⁴

Wird ein Verlust erwartet, ist nach dem Imparitätsprinzip wie folgt vorzugehen: Nach dem Grundsatz der verlustfreien Bewertung gem. § 201 UGB sind zunächst die noch nicht abrechenbaren Leistungen der Aktivseite in voller Höhe des zu erwartenden Verlustes zu kürzen – Niederstwertprinzip. Übersteigt der erwartete Verlust wertmäßig allerdings den Aktivposten, so ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB zu bilden.

Nach IAS 11.32 ist die Completed-Contract-Methode nur anzuwenden, wenn der Leistungsfortschritt eines Festpreisvertrages – cost plus contract – nicht zuverlässig geschätzt werden kann. Ein Ertrag ist dann nur in Höhe der Einbringlichkeit der angefallenen Aufwendungen zu erfassen.²⁵

4.7.2 Percentage of Completion Methode

Nach der Percentage of Completion Methode hat, im Gegensatz zur Completed Contract Methode, eine Teilgewinnrealisierung zu erfolgen. Die Percentage of Completion Methode ist nach IAS 11.23 insbesondere dann anzuwenden, wenn:²⁶

- a) *verlässliche Schätzwerte über den Verlauf der Fertigung, die Erträge und die noch anfallenden Kosten vorhanden sind,*
- b) *sich aus dem Vertrag durchsetzbare Rechte ergeben und*
- c) *der Käufer die vereinbarte Gegenleistung voraussichtlich erfüllen wird.*

²⁴ Vgl. Buchholz: Internationale Rechnungslegung, S.155 ff.

²⁵ Vgl. <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/124940/completed-contract-method-v6.html>, 17.07.2012.

²⁶ Vgl. <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/percentage-of-completion-poc-method/percentage-of-completion-poc-method.htm>, 17.07.2012.

Nach dieser Methode wird der voraussichtliche Erlös analog zum Fertigungsgrad, über den Zeitraum der Fertigung, realisiert (Teilgewinnrealisierung). Zur Ermittlung des Fertigungsgrades bestehen mehrere Möglichkeiten. Der Fertigungsgrad ist entweder output-orientiert (wieviel der Gesamtleistung wurde zum Stichtag bereits erbracht) oder input-orientiert (z.B. Verhältnis der bisher angefallenen Kosten zu den Gesamtkosten) zu ermitteln.²⁷ In der Praxis werden meist die bisher angefallenen Kosten mit den geschätzten Gesamtkosten verglichen (Cost to Cost Methode) oder es wird der Arbeitsfortschritt beobachtet (survey of work performed).

Die jährlichen Fertigungskosten werden nicht aktiviert, sondern unmittelbar als Aufwand verbucht. Der anteilige Erlös wird unter den Forderungen gegengebucht (vgl. IAS 11.42a). Daher gilt folgender Zusammenhang:²⁸

$$\text{Erlöse der Periode} = (\text{voraussichtlicher Gesamterlös} \times \text{Fertigungsgrad}) - \text{Gesamterlös der Vorperioden}$$

$$\text{Teilgewinn der Periode} = \text{Erlös der Periode} - \text{Kosten der Periode}$$

Ergibt sich aus der gesamten Auftragsfertigung ein Verlust, erfolgt ein Abgehen von der Teilgewinnrealisierung. Verluste in einem einzelnen Jahr sind unschädlich, solange der gesamte Auftrag gewinnbringend ist.²⁹

Ist ein Verlust zu erwarten, muss – wie auch im UGB – eine Drohverlustrückstellung nach IAS 11.36 gebildet werden.

IAS 11.36: Ist es wahrscheinlich, dass die gesamten Auftragskosten die gesamten Auftragserlöse übersteigen werden, sind die erwarteten Verluste sofort als Aufwand zu erfassen.

²⁷ Vgl. Rohatschek/Makukner: Rechnungslegung nach IFRS, Auflage 4, 2012, S.112.

²⁸ Vgl. Grünberger, David/Grünberger, Herbert: a.a.O., S. 52.

²⁹ Vgl. Grünberger, David/Grünberger, Herbert: a.a.O., S. 52.

4.8 Drohverlustrückstellung

Vor allem bei der Leistungserstellung, die sich mindestens über ein Geschäftsjahr hinzieht oder mehrere Jahre umfasst, können erhebliche Risiken, die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses schwer abzuschätzen sind, auftreten.

Die Risikoeinschätzung ist ein entscheidender Faktor für die Vermeidung von unvorhersehbaren Verlusten aus schwebenden Geschäften. Eine exakte Abschätzung ist aber aufgrund des Durchführungszeitraumes von mehreren Jahren und der Größenordnung der Geschäfte oft schwer einzuschätzen.

Bei langfristiger Fertigung sind vor allem die folgenden Risiken zu berücksichtigen:

- Drohende Verluste aus Änderungen der Faktorpreise, wie z.B. aus Änderungen der Löhne, Materialpreise und Refinanzierungskosten.
- Drohende Verluste aus der Überschreitung des Mengengerüsts der Vorkalkulation infolge von Konstruktionsmängeln, aus nicht erkannten technischen Schwierigkeiten, aus der falschen Einschätzung der benötigten Fertigungsstunden oder aus Fabrikationsfehlern.
- Drohende Verluste aus der Haftung für die Einhaltung der Fertigungstermine.
- Drohende Verluste aus der Haftung für zugesicherte Eigenschaften des zu liefernden Vermögensgegenstands.

Nach dem Imparitätsprinzip gem. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB bzw. nach IAS 11.36 ist bei Erkennen eines drohenden Verlustes eine Drohverlustrückstellung aus schwebenden Geschäften zu bilden. Der drohende Verlust ergibt sich aus der Gegenüberstellung des Vergütungsanspruchs und der Leistungsverpflichtung des Auftragnehmers. Wobei die Bewertung und Berechnung der Rückstellung nicht genau geregelt ist und oft kritisiert wird.³⁰

³⁰ Vgl. Zeitschrift: Der Betrieb, Lück, Wolfgang: Die Bewertung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei langfristiger Fertigung, 2012.

4.9 Verlustfreie Bewertung

Die verlustfreie Bewertung, auch retrograde Bewertung genannt, stellt sicher, dass die noch nicht abrechenbare Leistung am Abschlussstichtag nicht zu einem künftigen Verlust führt.

Retrograde Bewertung deswegen, weil vom Verkaufspreis rückwärts gerechnet wird. Ein kalkulatorischer Gewinnzuschlag darf nicht angesetzt werden. Der retrograd ermittelte Wert ist dann anzusetzen, wenn dieser geringer ist als die progressiv ermittelten Herstellungskosten.

Die verlustfreie Bewertung ist zu jedem Abschlussstichtag und grundsätzlich für jeden einzelnen Vermögenswert bzw. für jede noch nicht abrechenbare Leistung (auftragsbezogen) vorzunehmen.³¹

Gem. § 207 UGB ist eine verlustfreie Bewertung auch national vorzunehmen:

Bei Gegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem Wert anzusetzen, der sich aus einem niedrigeren ... Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein ... Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der dem Vermögensgegenstand am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.

4.10 Saldierungsverbot/Verrechnungsverbot

Sowohl nach IFRS als auch gem. § 196 Abs. 2 UGB dürfen im Jahresabschluss die Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen und Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Eine Verrechnung würde dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit widersprechen und ist verboten, damit die Transparenz erhalten bleibt.

³¹ Vgl. KPMG-Zeitschrift, IFRS in der Praxis, 2008, S. 19f.

Eine Gewinn- und Verlustrechnung muss vollständig, klar aufgeschlüsselt und nachvollziehbar sein. Es muss also eindeutig hervorgehen, was im angegebenen Zeitraum eingenommen und was ausgegeben wurde. Das Saldierungsverbot ist eine Maßnahme, die dem Gläubigerschutz, aber auch dem Informationsnutzen dient.

Ausnahme: Anzahlungssaldierung

Das Saldierungsverbot sieht allerdings eine Ausnahme – also ein Saldierungswahlrecht – in der Anzahlungssaldierung vor. Es ist erlaubt erhaltene Anzahlungen (so weit möglich) mit gegebenenfalls in den Vorräten aktivierten noch nicht abrechenbaren Leistungen zu saldieren. Damit wird die Bilanzsumme, welche auch als Basis für die Berechnung der Eigenkapitalquote dient, verkürzt.

Zu beachten ist demnach § 225 Abs. 6 UGB, der Folgendes besagt:

Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten in der Bilanz anzumerken oder im Anhang anzugeben. „Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von einzelnen Posten der „Vorräte“ offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen.“ Sind unter dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ Aufwendungen enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden, so sind sie, wenn sie wesentlich sind, im Anhang zu erläutern.

Auch nach IFRS können Anzahlungen (von Teilerlösen) mit den Forderungen der Aktivseite saldiert werden.

Bilanzielle Darstellung der Anzahlungssaldierung

Bilanz zum 31.12.20XX	
Anlagevermögen	Eigenkapital
(0) immaterielles AV	(9) Eigenkapital/Kapital
(0) Sachanlagen	(9) Bilanzgewinn
(0) Finanzanlagen	(9) Rücklagen
Umlaufvermögen	Fremdkapital
(1) Vorräte	(3) Rückstellungen
Erhaltene Anzahlungen auf Vorräte	(3) Verbindlichkeiten
(2) Forderungen	Erhaltene Anzahlungen
(2) Liquide Mittel	(3) Passive Rechnungsabgrenzung
(2) Aktive Rechnungsabgrenzung	
Bilanzsumme Aktiva	Bilanzsumme Passiva

Tabelle 3: Bilanzielle Darstellung der Anzahlungssaldierung

Anzahlungen dürfen allerdings nur auftragsbezogen von den Vorräten saldiert werden. Ein Unternehmen hat beispielsweise drei Aufträge (A, B und C):

Auftrag	Vorräte	Anzahlungen	Saldierung
A	1.000	400	400
B	800	1.200	800
C	200	0	0
	2.000	1.600	1.200

Tabelle 4: Auftragsbezogene Darstellung der Anzahlungssaldierung

Die gesamten Anzahlungen machen in diesem Beispiel 1.600 EUR aus. Da allerdings im Auftrag B nur Vorräte von 800 EUR vorhanden sind, können auch nur Anzahlungen in Höhe von 800 EUR saldiert werden. Daraus ergibt sich eine Saldierung von 1.200 EUR. Die restlichen Anzahlungen in Höhe von 400 EUR müssen passiv ausgewiesen werden.

Auf das Eigenkapital wirkt sich die Anzahlungssaldierung wie folgt aus:

Ausgangspunkt ist folgende Bilanz:

Bilanz zum 31.12.20XX			
Vorräte		Eigenkapital	1.200
Noch nicht abrechenbare Leistungen	1.000	Anzahlungen	2.000
Sonstige Aktiva	5.000	Sonstige Passiva	2.800
Bilanzsumme Aktiva	6.000	Bilanzsumme Passiva	6.000

Tabelle 5: Auswirkung auf die Eigenkapitalquote ohne Anzahlungssaldierung

Die Eigenkapitalquote – Eigenkapital gemessen an der Bilanzsumme – ergibt 20 %.

Nimmt man an, dass in den Anzahlungen 600 EUR für noch nicht abrechenbare Leistungen enthalten sind, verändert sich die Bilanz – durch die Anzahlungssaldierung – wie folgt:

Bilanz zum 31.12.20XX			
Vorräte		Eigenkapital	1.200
Noch nicht abrechenbare Leistungen	1.000	Anzahlungen	1.400
Erhaltene Anzahlungen	<u>- 600</u>		
	400		
Sonstige Aktiva	5.000	Sonstige Passiva	2.800
Bilanzsumme Aktiva	5.400	Bilanzsumme Passiva	5.400

Tabelle 6: Auswirkung auf die Eigenkapitalquote mit Anzahlungssaldierung

Durch die Saldierung verkürzt sich die Bilanzsumme. Die Eigenkapitalquote erhöht sich somit auf 22,2 %.

5 Bewertung anhand eines Sachverhalts

Ein Turbinenanlagenhersteller schließt mit einem Auftraggeber folgenden Kaufvertrag ab:

Verkaufspreis einer Turbinenanlage 3.400.000 EUR netto. Bei Auftragserteilung ist eine Zahlung von 10 %, bei Fertigungsbeginn sind 15 % des Nettokaufpreises zur Anzahlung, fällig. Weitere Teilrechnungen werden bei 45 % sowie bei 70 % des Auftragswertes – unter Anrechnung der geleisteten Anzahlungen – ausgestellt und zahlbar. Bei Fertigstellung sind vor der Inbetriebnahme 90 % des Auftragswertes fällig, bevor die Schlussrechnung nach Endabnahme gelegt wird und mit dem Restbetrag zur Zahlung fällig wird.

Die Zahlungsbedingungen beinhalten 3 % Skonto bei der Bezahlung innerhalb 30 Tage auf Teilrechnungen und die Schlussrechnung. 10 % Deckungsrücklass bei Teilrechnungen und 3 % Haftrücklass von der Schlussrechnung auf 3 Jahre werden zusätzlich vereinbart.

Bilanzstichtag ist der 31.12. der jeweiligen Periode.

Turbinenanlage Auftragswert netto	3.400.000 EUR	
Anzahlungen:	Re.Datum	Zlg.Datum
10 % bei Auftragserteilung	30.10.01	15.11.01
15 % bei Fertigungsbeginn	15.12.01	12.01.02
weitere Teilrechnungen (unter Anrechnung der geleisteten Anzahlungen):		
bei 45 % des Auftragswertes	30.06.02	25.07.02
bei 70 % des Auftragswertes	20.12.02	15.01.03
bei 95 % des Auftragswertes, Fertigstellung - vor Inbetriebnahme	31.03.03	25.04.03
Schlussrechnung nach Endabnahme:	30.04.03	25.05.03
Zahlung:		
3 % Skonto bei Bezahlung innerhalb von 30 Tagen auf TR und SR		
10 % Deckungsrücklass bei Teilrechnungen		
3 % Haftrücklass von der Schlussrechnung, auf 3 Jahre		

Tabelle 7: Auftragsvereinbarungen des Sachverhalts

Darstellung der einzelnen Rechnungen und Zahlungen:

Ausgestellte Anzahlungsrechnungen

	1. AnzlgRg. 30.10.01	2. AnzlgRg. 15.12.01
Rechnungsdatum		
Rechnungsbetrag netto	340.000	510.000
+20 % Umsatzsteuer	68.000	102.000
Rechnungsbetrag brutto	408.000	612.000

Geleistete Anzahlungen:

Skonto - 3 % von Teilrechnungen - brutto		
Haftrücklass - 3 % von Schlussrechnung - brutto		
Überweisungsbetrag	408.000	612.000
Datum der Überweisung	15.11.01	12.01.02

Tabelle 8: Übersicht ausgestellte und geleistete Anzahlungen des Sachverhalts

Ausgestellte Teilrechnungen:

	1. TeilRg. 30.06.02	2. TeilRg. 20.12.02	3. TeilRg. 31.03.03
Rechnungsdatum			
Rechnungsbetrag	1.530.000	2.380.000	3.230.000
abzüglich 10 % Deckungsrücklass	-153.000	-238.000	-323.000
Rechnungsbetrag	1.377.000	2.142.000	2.907.000
abzüglich erhaltene Anzlg.	-850.000		
abzüglich 1. TR		-1.377.000	-1.377.000
abzüglich 2. TR			-765.000
Rechnungsbetrag netto	527.000	765.000	765.000
+20 % Umsatzsteuer	105.400	153.000	153.000
Rechnungsbetrag brutto	632.400	918.000	918.000

Geleistete Teilzahlungen:

Skonto - 3 % von Teilrechnungen - brutto	-49.572	-27.540	-27.540
Haftrücklass - 3 % von Schlussrechnung - brutto			
Überweisungsbetrag	582.828	890.460	890.460
Datum der Überweisung	25.07.02	15.01.03	25.04.03

Tabelle 9: Übersicht ausgestellte und geleistete Teilzahlungen des Sachverhalts

Ausgestellte Schlussrechnung

	SchlussRg.
Rechnungsdatum	30.04.03
Rechnungsbetrag	3.400.000
abzüglich 10 % Deckungsrücklass	
Rechnungsbetrag	3.400.000
abzüglich erhaltene Anzlg.	
abzüglich 1. TR	-1.377.000
abzüglich 2. TR	-765.000
abzüglich 3. TR	-765.000
Rechnungsbetrag netto	493.000
+20 % Umsatzsteuer	98.600
Rechnungsbetrag brutto	591.600

Geleistete Restzahlungen:

Skonto - 3 % von Teilrechnungen - brutto	-17.748
Hafrücklass - 3 % von Schlussrechnung - brutto	-122.400
Überweisungsbetrag	451.452
Datum der Überweisung	25.05.03

Tabelle 10: Übersicht ausgestellte Schlussrechnung und geleistete Restzahlung des Sachverhalts

Kalkulation:

Das Beispiel zeigt drei Jahresschlüsse, jeweils zum 31. Dezember, und ist so aufgebaut, dass es anhand von drei Varianten die unterschiedliche bilanzielle Bewertung zeigt:

Variante A) ist so gewählt, dass die Selbstkosten, das sind die Herstellungskosten addiert mit den Verwaltungs- und Vertriebskosten, unter dem Verkaufspreis bzw. der Erlösobergrenze, gemessen am Fertigungsgrad, liegen.

Bei der Variante B) liegen zwar die Herstellungskosten unter der maximalen Erlösobergrenze, die Selbstkosten liegen allerdings darüber. Es muss demnach mit einem drohenden Verlust gerechnet werden.

Die Variante C) zeigt das Pendant zur ersten Variante. Die Selbstkosten, und auch die Herstellungskosten, liegen über der „bereits fertiggestellten“ Erlösobergrenze. Eine Drohverlustrückstellung ist zu bilden.

		<u>Var. A)</u>	<u>Var. B)</u>	<u>Var. C)</u>
Herstellungskosten (in % der Erlöse)		80,00	90,00	105,00
Verwaltung und Vertrieb	15%	12,00	13,50	15,75
Selbstkosten		92,00	103,50	120,75
Gewinn		8,00	-3,50	-20,75
VK-Preis		100,00	100,00	100,00

Tabelle 11: Kalkulationsschema des Sachverhalts

5.1 Bewertung zum Bilanzstichtag 01

Die noch nicht abrechenbaren Leistungen werden anhand der drei Varianten bewertet.

Variante A)

Es wird davon ausgegangen, dass am Ende des Jahres 01 bereits 5 % des Auftragswertes von 3.400.000 EUR abgearbeitet wurden. Somit ergeben sich im Jahr 01 Herstellungskosten in Höhe von 136.000 EUR.

Herstellungskosten (minimaler Ansatz)	136.000
Verwaltung+Vertriebskosten (Wahlrecht)	20.400
Selbstkosten (maximaler Ansatz)	156.400
Obergrenze (Erlöse)	170.000
drohender Verlust	0
Bilanzansatz minimal	136.000
Bilanzansatz maximal	156.400
Rückstellung für drohende Verluste	0

Tabelle 12: Kalkulation Variante A zum Bilanzstichtag 01 des Sachverhalts

Bewertung des Sachverhalts nach UGB:

Die Herstellungskosten betragen 80 % der Erlöse. Da sich dieses Beispiel über mehrere Jahre hinweg streckt, sprechen wir von Langzeitaufträgen. Bei Langzeitaufträgen besteht das Wahlrecht der Bewertung von Verwaltungs- und Vertriebskosten. Es steht also bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen frei, die 15 % Verwaltungs- und Vertriebskosten in Höhe von 20.400 EUR in die Bewertung miteinzubeziehen.

Die Herstellungskosten und auch die Selbstkosten liegen in dieser Variante also unter der maximalen Erlösobergrenze. Der minimale Bewertungsansatz liegt demnach bei den Herstellungskosten von 136.000 EUR. Maximal kann dieser Auftrag allerdings nur mit den Selbstkosten, also Herstellungskosten addiert mit den Verwaltungs- und Vertriebskosten, bewertet werden. Die Selbstkosten betragen in diesem Beispiel 156.400 EUR.

Bewertung des Sachverhalts nach IFRS:

Der Unterschied in der Bewertung nach IFRS liegt in der Realisation. Nach der percentage of completion Methode wird der voraussichtliche Erlös deckungsgleich zum Fertigungsgrad der Leistung realisiert. Die anteiligen Erlöse aus diesem Beispiel ergeben sich aus den voraussichtlichen Gesamterlösen von 3.400.000 EUR multipliziert mit den Fertigungsgrad nach dem ersten Jahr von 5 %. Der anteilige Erlös iHv 170.000 EUR wird unter den Forderungen ge-

bucht (vgl. IAS 11.42a). Die jährlichen Fertigungskosten werden unmittelbar als Aufwand gegenverbucht.

IAS 11.42: Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:

- a) Fertigungsaufträge mit aktivischem Saldo gegenüber Kunden als Vermögenswert,*
- b) Fertigungsaufträge mit passivischem Saldo gegenüber Kunden als Schulden.*

Variante B)

Es wird davon ausgegangen, dass, wie bei Variante A, am Ende des Jahres 01 bereits 5 % des Auftragswertes von 3.400.000 EUR abgearbeitet wurden. Somit ergeben sich im Jahr 01 Herstellungskosten in Höhe von 153.000 EUR.

Herstellungskosten (minimaler Ansatz)	153.000
Verwaltung+Vertriebskosten (Wahlrecht)	22.950
Selbstkosten (maximaler Ansatz)	175.950
Obergrenze (Erlöse)	170.000
drohender Verlust	-113.050
Bilanzansatz minimal (HK – drohender Verlust)	39.950
Bilanzansatz maximal (Erlös – drohender Verlust)	56.950
Rückstellung für drohende Verluste	0

Tabelle 13: Kalkulation Variante B zum Bilanzstichtag 01 des Sachverhalts

Bewertung des Sachverhalts nach UBG:

Die Herstellungskosten betragen 90 % der Erlöse. Wie bei Variante A besteht das Wahlrecht der Bewertung von Verwaltungs- und Vertriebskosten, da es sich um eine sogenannte Langzeitfertigung von über zwölf Monaten handelt. Es steht also frei, die 15 % Verwaltungs- und Vertriebskosten in Höhe von 22.950 EUR in die Bewertung miteinzubeziehen. Die Selbstkosten, also Herstellungskosten addiert mit den Verwaltungs- und Vertriebskosten betragen 175.950 EUR. Da die Selbstkosten über dem anteiligen „Verkaufspreis“ bzw.

den anteiligen „Erlösen“ nach dem ersten Jahr von 170.000 EUR liegen, stellen diese (anteiligen) Erlöse zunächst die Bewertungsobergrenze zum Bilanzstichtag dar. Darüber hinaus ist aus dem Gesamtauftrag mit einem Verlust iHv 113.050 EUR zu rechnen.

Die Differenz aus den Selbstkosten und den anteiligen „Erlösen“ ergeben - 5.950 EUR, diese dividiert mit dem anteiligen Fertigungsgrad von 5 % und multipliziert mit dem noch zu leistenden Fertigungsgrad von 95 % ergibt einen künftig drohenden Verlust von minus 113.050 EUR.

Da der künftig drohende Verlust unter den Herstellungskosten iHv 153.000 EUR liegt, ist dieser bei der Bewertung zu berücksichtigen. Infolge dieses direkten Abzuges ist darüber hinaus aber keine Drohverlustrückstellung zu bilden.

Nach dem Abzug des drohenden Verlustes von den Herstellungskosten iHv 153.000 EUR kann die Leistung mit minimal 39.950 EUR bewertet werden. Mit der Anwendung des Wahlrechts betreffend der Verwaltungs- und Vertriebskosten würde sich der Betrag um 22.950 EUR zu einem maximalen Bilanzansatz von 62.900 EUR erhöhen. Bei retrograder Berechnung ergibt sich jedoch ausgehend von den Erlösen iHv 170.000 EUR abzüglich künftiger Verluste iHv 113.050 EUR ein maximaler Ansatz von 56.050 EUR.

Bewertung des Sachverhalts nach IFRS:

Die Bewertung nach IFRS ist wie bei Variante A) zu behandeln. Die anteiligen Erlöse ergeben sich aus den voraussichtlichen Gesamterlösen von 3.400.000 EUR multipliziert mit dem Fertigungsgrad nach dem ersten Jahr von 5 %. Am Ende des Jahres 01 werden die noch nicht abrechenbaren Leistungen mit 170.000 EUR bewertet.

Wie auch im UGB ist mit einem drohenden Verlust iHv 113.050 EUR zu rechnen. In der verlustfreien Bewertung gibt es in der Regel keine Abweichungen zum UGB. Dies bedeutet, dass der anteilige Erlös iHv 170.000 EUR um den drohenden Verlust der künftigen Periode zu vermindern ist und eine Drohverlustrückstellung in derselben Höhe gebildet werden muss.

Variante C)

Es wird davon ausgegangen, dass am Ende des Jahres 01 bereits 5 % des Auftragswertes von 3.400.000 EUR abgearbeitet wurden. Somit ergeben sich im Jahr 01 Herstellungskosten in Höhe von 178.500 EUR.

Herstellungskosten (minimaler Ansatz)	178.500
Verwaltung+Vertriebskosten (Wahlrecht)	26.775
Selbstkosten (maximaler Ansatz)	205.275
Obergrenze (Erlöse)	170.000
drohender Verlust	-670.225
Bilanzansatz minimal	0
Bilanzansatz maximal	0
Rückstellung für drohende Verluste	-500.225

Tabelle 14: Kalkulation Variante C zum Bilanzstichtag 01 des Sachverhalts

Bewertung des Sachverhalts nach UGB:

Die Herstellungskosten betragen 105 % der Erlöse.

Da in dieser Variante bereits die Herstellungskosten, und demnach auch die Selbstkosten, über den anteiligen „Erlösen“ – gemessen am Fertigungsgrad – liegen ist eine Drohverlustrückstellung gemäß dem Imparitätsprinzip zu bilden. Dieses Prinzip besagt, dass der mit einer hohen Wahrscheinlichkeit eintretende, aber noch nicht realisierte Verlust in der Bilanz zu berücksichtigen ist. Eine Drohverlustrückstellung ist demnach zu bilden, wenn es sich zum einen um ein schwebendes Geschäft und zum anderen um einen drohenden Verlust handelt.

Ausgehend von der Erlösobergrenze iHv 170.000 EUR subtrahiert mit den Selbstkosten, das sind Herstellungskosten addiert mit 15 % Verwaltungs- und Vertriebskosten, iHv 205.275 EUR ergeben sich -35.275 EUR Verlust. Dieser Differenzbetrag dividiert durch den bereits fertig gestellten Teil von 5 % und multipliziert mit dem noch fertigzustellenden Teil von 95 % ergibt einen drohenden Verlust iHv -670.225 EUR.

Die Drohverlustrückstellung ist iHv 500.225 EUR, das ist die Erlösbergrenze iHv 170.000 EUR abzüglich künftig drohender Verlust iHv 670.225 EUR, zu bilden und zu verbuchen. Der Buchungssatz lautet:

Sonstige betriebliche Aufwendungen / Drohverlustrückstellung 500.225 EUR

Bewertung des Sachverhalts nach IFRS:

Die Bewertung nach IFRS ist wie bei Variante A) und Variante B) zu behandeln. Die anteiligen Erlöse ergeben sich aus den voraussichtlichen Gesamterlösen von 3.400.000 EUR multipliziert mit den Fertigungsgrad nach dem ersten Jahr von 5 %. Am Ende des Jahres 01 werden die noch nicht abrechenbaren Leistungen als mit 170.000 EUR bewertet.

Wie bereits in Variante B) erwähnt, gibt es in Fällen der verlustfreien Bewertung keine Abweichungen in der Behandlung nach UGB. Demnach ist auch nach IFRS, eine passivische Drohverlustrückstellung, iHv 670.225 EUR zu verbuchen.

5.2 Bewertung zum Bilanzstichtag 02

Die noch nicht abrechenbaren Leistungen werden anhand der drei Varianten bewertet.

Variante A)

Es wird davon ausgegangen, dass am Ende des Jahres 02 bereits 70 % des Auftragswertes von 3.400.000 EUR abgearbeitet wurden. Somit ergibt sich im Jahr 02 eine anteilige „Erlösbergrenze“ iHv 2.380.000 EUR.

Herstellungskosten (minimaler Ansatz)	1.904.000
Verwaltung+Vertriebskosten (Wahlrecht)	285.600
Selbstkosten (maximaler Ansatz)	2.189.600
Obergrenze (Erlöse)	2.380.000
drohender Verlust	0
Bilanzansatz minimal	1.904.000
Bilanzansatz maximal	2.189.600
Rückstellung für drohende Verluste	0

Tabelle 15: Kalkulation Variante A zum Bilanzstichtag 02 des Sachverhalts

Bewertung des Sachverhalts nach UGB:

Die Herstellungskosten betragen 80 % der (anteiligen) Erlöse. Da ein Wahlrecht der Bewertung von Verwaltungs- und Vertriebskosten besteht, steht es frei, die 15 % Verwaltungs- und Vertriebskosten in Höhe von 285.600 EUR in die Bewertung miteinzubeziehen.

Die Herstellungskosten iHv 1.904.000 EUR und auch die Selbstkosten iHv 2.189.600 EUR liegen in dieser Variante unter der maximalen Erlösobergrenze. Der minimale Bewertungsansatz liegt demnach bei den Herstellungskosten von 1.904.000 EUR. Maximal kann dieser Auftrag allerdings nur mit den Selbstkosten, also Herstellungskosten addiert mit den Verwaltungs- und Vertriebskosten, bewertet werden.

Bewertung des Sachverhalts nach IFRS:

Wie in der Bewertung des Jahres 01 wird nach internationalen Vorschriften die percentage of completion Methode angewendet. Es wird der voraussichtliche Erlös, gemessen am Fertigungsgrad der Leistung, herangezogen. Die anteiligen Erlöse aus diesem Beispiel ergeben sich aus den voraussichtlichen Gesamterlösen von 3.400.000 EUR multipliziert mit dem Fertigungsgrad nach dem zweiten Jahr von 70 %. Die noch nicht abrechenbaren Leistungen werden demnach mit 2.380.000 EUR bewertet und unter den Forderungen ausgewiesen.

Variante B)

Es wird davon ausgegangen, dass, wie bei Variante A, am Ende des Jahres 02 bereits 70 % des Auftragswertes von 3.400.000 EUR abgearbeitet wurden.

Herstellungskosten (minimaler Ansatz)	2.142.000
Verwaltung+Vertriebskosten (Wahlrecht)	321.300
Selbstkosten (maximaler Ansatz)	2.463.300
Obergrenze (Erlöse)	2.380.000
drohender Verlust	-35.700
Bilanzansatz minimal	2.106.300
Bilanzansatz maximal	2.344.300
Rückstellung für drohende Verluste	0

Tabelle 16: Kalkulation Variante B zum Bilanzstichtag 02 des Sachverhalts

Bewertung des Sachverhalts nach UBG:

Die Herstellungskosten betragen 90 % der Erlöse. Somit ergeben sich im Jahr 02 Herstellungskosten in Höhe von 2.142.000 EUR. Wie bei Variante A besteht das Wahlrecht der Bewertung von Verwaltungs- und Vertriebskosten, da es sich um eine sogenannte Langzeitfertigung von über zwölf Monaten handelt. Es steht also frei, die 15 % Verwaltungs- und Vertriebskosten iHv 321.300 EUR in die Bewertung miteinzubeziehen. Allerdings bilden die (anteiligen) Erlöse die Obergrenze für die Bewertung, sodass der maximale Ansatz anstatt bei 2.463.300 EUR bei 2.380.000 EUR liegt. Die Selbstkosten, also Herstellungskosten addiert mit den Verwaltungs- und Vertriebskosten betragen 2.463.300 EUR. Da die Selbstkosten 3,5 % über den anteiligen „Verkaufspreis“ bzw. anteiligen „Erlösen“ nach dem ersten Jahr von 2.380.000 EUR liegen, ist mit einem künftigen, noch nicht realisierten Verlust iHv 35.700 EUR zu rechnen. Dieser wird bei unterstelltem linearem Kostenverlauf wie folgt berechnet:

Die Differenz aus den Selbstkosten und den anteiligen „Erlösen“ ergeben - 83.300 EUR, diese dividiert mit dem bereits geleisteten Fertigungsgrad von 70 % und multipliziert mit dem noch zu leistenden Fertigungsgrad von 30 % ergibt einen künftig drohenden Verlust von -35.700 EUR. Da die Herstellungskosten iHv 2.142.000 EUR aber noch unter der „Erlösobergrenze“ liegen ist zwar mit

einem Verlust zu rechnen, eine Drohverlustrückstellung ist aber nicht zu bilden.

Nach dem Abzug des drohenden Verlustes von den Herstellungskosten iHv 2.142.000 EUR kann die Leistung mit minimal 2.106.300 EUR bewertet werden. Der maximale Bewertungsansatz ergibt sich aus den anteiligen Erlösen von 2.380.000 EUR abzüglich drohender Verluste iHv 35.700 EUR, ist gleich 2.344.300 EUR.

Bewertung des Sachverhalts nach IFRS:

Die Bewertung nach IFRS ist wie bei Variante A) zu behandeln. Die anteiligen Erlöse ergeben sich aus den voraussichtlichen Gesamterlösen von 3.400.000 EUR multipliziert mit den Fertigungsgrad nach dem zweiten Jahr von 70 %. Am Ende des Jahres 02 werden die noch nicht abrechenbaren Leistungen mit 2.380.000 EUR bewertet.

Kein Unterschied zum UGB liegt in der verlustfreien Bewertung, auch hier ist mit einem künftigen Verlust von 35.700 EUR zu rechnen. Eine Rückstellung ist allerdings nicht zu bilden, da die Dotierung aus dem Vorjahr iHv 113.050 EUR eine Auflösung teilweise zulässt.

Variante C)

Es wird davon ausgegangen, dass am Ende des Jahres 02 bereits 70 % des Auftragswertes von 3.400.000 EUR abgearbeitet wurden.

Herstellungskosten (minimaler Ansatz)	2.499.000
Verwaltung+Vertriebskosten (Wahlrecht)	374.850
Selbstkosten (maximaler Ansatz)	2.873.850
Obergrenze (Erlöse)	2.380.000
drohender Verlust	-211.650
Bilanzansatz minimal	2.168.350
Bilanzansatz maximal	2.168.350
Rückstellung für drohende Verluste	0

Tabelle 17: Kalkulation Variante C zum Bilanzstichtag 02 des Sachverhalts

Bewertung des Sachverhalts nach UGB:

Die Herstellungskosten betragen 105 % der Erlöse. Somit ergeben sich im Jahr 02 Herstellungskosten in Höhe von 2.499.000 EUR.

Wie bei Variante A) und B) besteht das Wahlrecht der Bewertung von Verwaltungs- und Vertriebskosten, da es sich um eine sogenannte Langzeitfertigung von über zwölf Monaten handelt. Es steht also frei, die 15 % Verwaltungs- und Vertriebskosten iHv 374.850 EUR in die Bewertung miteinzubeziehen. Die Selbstkosten, also Herstellungskosten addiert mit den Verwaltungs- und Vertriebskosten betragen EUR 2.873.850 EUR. Bei dieser Variante liegen sowohl die Herstellungskosten als auch die Selbstkosten über der „Erlösbergrenze“, eine Drohverlustrückstellung ist aber nicht zu bilden, weil der drohende Verlust nicht über der „Erlösbergrenze“ von 2.380.000 EUR liegt.

Der drohende Verlust ergibt sich aus der Differenz der Selbstkosten iHv 2.873.850 EUR und den anteiligen „Erlösen“ iHv 2.380.000 EUR dividiert mit dem bereits geleisteten Fertigungsgrad von 70 % und multipliziert mit dem noch zu leistenden Fertigungsgrad von 30 %. Der drohende Verlust beträgt - 211.650 EUR.

Bewertet wird diese Variante demnach mit 2.168.350 EUR, das sind die Erlösbergrenze iHv 2.380.000 EUR abzüglich des drohenden noch nicht realisierten künftigen Verlustes iHv 211.650 EUR.

Die im Vorjahr gebildete Drohverlustrückstellung iHv 500.225 EUR ist aufzulösen.

Drohverlustrückstellung / Sonstige Betriebliche Aufwendungen 500.225 EUR

Bewertung des Sachverhalts nach IFRS:

Die Bewertung nach IFRS ist wie bei Variante A) und Variante B) zu behandeln. Die anteiligen Erlöse ergeben sich aus den voraussichtlichen Gesamterlösen von 3.400.000 EUR multipliziert mit den Fertigungsgrad nach dem zweiten Jahr von 70 %. Am Ende des Jahres 02 werden 2.380.000 EUR als Forderung ausgewiesen.

Wie auch in Variante B) ist die Bildung einer Drohverlustrückstellung nach IFRS dem UGB gleichzusetzen. Es ist zwar mit einem drohenden Verlust iHv 211.650 EUR zu rechnen. Eine Rückstellung ist allerdings nicht zu bilden, da die Auflösung der Drohverlustrückstellung aus dem Vorjahr iHv 670.225 EUR abzüglich der heuer zu bildenden Rückstellung iHv 211.650 EUR eine Auflösung von 458.575 EUR ergibt.

Bewertet wird diese Variante – wie nach UGB – mit 2.168.350 EUR, das sind Forderungen iHv 2.380.000 EUR abzüglich drohender Verluste von 211.650 EUR.

5.3 Bewertung zum Bilanzstichtag 03

Im dritten und letzten Jahr wird der Auftrag abgeschlossen und übergeben.

Bewertung des Sachverhalts nach UGB:

Nach Fertigstellung und Übergabe werden die, im Vorjahr bewerteten, Vorräte ausgebucht und der gesamte Auftrag als Erlös eingebucht. In diesem Sachverhalt ergibt sich ein Erlös im Jahr 03 iHv 3.298.000 EUR, das sind der vereinbarte netto Verkaufserlös von 3.400.000 EUR abzüglich der gewährten Skonti von 102.000 EUR.

Bewertung des Sachverhalts nach IFRS:

Nach IFRS wurden bereits im ersten und zweiten Jahr Teilgewinnrealisierungen vorgenommen. D.h. gemessen am Fertigungsgrad wurden im ersten Jahr 5 %, das waren 170.000 EUR, und im zweiten Jahr 70 %, das waren 2.380.000 EUR realisiert – also als Forderung bzw. als Erlös erfolgswirksam eingebucht.

Im dritten Jahr wird demnach nur mehr die Differenz zum Leistungsende von 100 % erfolgswirksam eingebucht.

5.4 Zusammenfassung der ergebnismäßigen Auswirkungen

Die nachfolgenden tabellarischen Darstellungen sollen eine Zusammenfassung und einen Vergleich der drei Varianten zeigen. Die Berechnungen sind in 1000 EUR.

Variante A)

	Jahr 01			Jahr 02			Jahr 03		
	UGB		IFRS	UGB		IFRS	UGB		IFRS
	min.	max.		min.	max.		min.	max.	
Bilanz:									
Vorräte	136,00	156,40	0,00	1.904,00	2.189,60				
Forderungen			170,00			2.380,00	3.400,00	3.400,00	3.400,00
Droh. Verluste			0,00			0,00			
GuV:									
Erlöse			170,00			2.210,00	3.400,00	3.400,00	1.020,00
Skontoaufwand			-5,10			-66,30	-102,00	-102,00	-30,60
Bestandsveränderung	136,00	156,40	0,00	1.768,00	2.033,20		-1.904,00	-2.189,60	0,00
Herstellungskosten	-136,00	-136,00	-136,00	-1.768,00	-1.768,00	-1.768,00	-816,00	-816,00	-816,00
Verw.-+ Vertr.Kosten	-20,40	-20,40	-20,40	-265,20	-265,20	-265,20	-122,40	-122,40	-122,40
Drohender Verlust	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ergebnis	-20,40	0,00	8,50	-265,20	0,00	110,50	455,60	170,00	51,00
Gesamt nach 3 Jahren							170,00	170,00	170,00

Tabelle 18: Zusammenfassung der ergebnismäßigen Auswirkungen Variante A

Variante A zeigt, dass der Auftrag über den gesamten Fertigungszeitraum zu einem Gesamtgewinn iHv 170.000 EUR führt. In den einzelnen Perioden ergeben sich jedoch deutliche Unterschiede im Ausweis der Ergebnisse.

Die Bewertung nach UGB (Minimalansatz) weist in den beiden ersten Perioden einen Verlust in Höhe der (nicht aktivierten) Verwaltungs- und Vertriebskosten aus, der zur Gänze in der Periode 03 zu einem Ergebnis von 170.000 EUR aufgeholt wird. Dies führt zu einer deutlichen Ergebnisverzerrung zu Gunsten der Periode 03, in der der Auftrag endabgerechnet wird. Der Gewinn der Periode 03 iHv 455.600 EUR setzt sich zusammen aus dem Gesamtgewinn zuzüglich der Verwaltungs- und Vertriebskosten über den gesamten Fertigungszeitraum des Auftrages.

Die Bewertung nach UGB mit dem Maximalansatz (bei Langzeitfertigung) führt in den beiden ersten Perioden zu vollständiger Kostendeckung und einem Ergebnis von Null. In der Periode 03 entsteht der Gewinn aus dem Gesamtauftrag iHv 170.000 EUR, unabhängig von der Fertigungsdauer. In dieser Periode ergibt sich darüber hinaus aber keine Ergebnisverzerrung.

Die Bewertung nach IFRS führt bei vollständiger Kostendeckung zu einer Teilgewinnrealisierung in den einzelnen Perioden. Der Gesamtgewinn entsteht in den einzelnen Perioden in Abhängigkeit vom jeweiligen Fertigungsgrad (bei Unterstellung eines linearen Kostenverlaufs).

Variante B)

	Jahr 01			Jahr 02			Jahr 03		
	UGB		IFRS	UGB		IFRS	UGB		IFRS
	min.	max.		min.	max.		min.	max.	
Bilanz:									
Vorräte	39,95	56,95	0,00	2.106,30	2.344,30				
Forderungen			170,00			2.380,00	3.400,00	3.400,00	3.400,00
Droh. Verluste			-113,05			-35,70			
GuV:									
Erlöse			170,00			2.210,00	3.400,00	3.400,00	1.020,00
Skontoaufwand			-5,10			-66,30	-102,00	-102,00	-30,60
Bestandsveränderung	39,95	56,95	0,00	2.066,35	2.287,35		-2.106,30	-2.344,30	0,00
Herstellungskosten	-153,00	-153,00	-153,00	-1.989,00	-1.989,00	-1.989,00	-918,00	-918,00	-918,00
Verw.+Vertr.Kosten	-22,95	-22,95	-22,95	-298,35	-298,35	-298,35	-137,70	-137,70	-137,70
Drohender Verlust	0,00	0,00	-113,05	0,00	0,00	77,35	0,00	0,00	35,70
Ergebnis	-136,00	-119,00	-124,10	-221,00	0,00	-66,30	136,00	-102,00	-30,60
Gesamt nach 3 Jahren							-221,00	-221,00	-221,00

Tabelle 19: Zusammenfassung der ergebnismäßigen Auswirkungen Variante B

In der Variante B ergibt sich am Ende der gesamten Fertigungsdauer in allen drei Bewertungsmethoden ein Verlust iHv 221.000 EUR. Unterjährig sind die Abweichungen der Methoden aber sehr gut zu erkennen:

In der Bewertung nach UGB (Minimalansatz) ergibt sich in den ersten beiden Perioden ein Verlust in Höhe der künftig drohenden Verluste addiert mit den Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten. Erst in der letzten Periode kann auf Grund der Endabnahme ein Gewinn aus der Aufholung der bisher nicht aktivierten Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten realisiert werden.

In der Bewertung nach UGB (Maximalansatz bei Langzeitfertigung) ist auf Grund des Höchstansatzes in der Periode 01 eine Bestandsveränderung von 56.950 EUR, das sind Erlöse iHv 170.000 EUR abzüglich künftig drohender Verluste iHv 113.050 EUR, anzusetzen. Es ergibt sich daher in der Periode 01 ein Verlust von 119.000 EUR.

Im Verlustfall werden durch den Abzug der künftigen Verluste vom Bewertungsansatz bzw. eine darüber hinaus gehende Dotierung einer Rückstellung für drohende Verluste die künftigen Perioden verlustfrei gehalten. Dies führt zu einem Null-Ergebnis in der Periode 02. Im letzten Jahr wirkt sich nur der Skonto noch negativ aus.

Die Bewertung nach IFRS behandelt den künftig drohenden Verlust gleich wie das UGB, daraus ergibt sich im Jahr 01 ein Verlust iHv 124.100 EUR. Da im Verlustfall auch nach IFRS künftige Perioden verlustfrei gehalten werden müssen, weisen die weiteren zwei Jahre nur einen Verlust in Höhe des auf die anteiligen Erlöse entfallenden Skontos auf.

Variante C)

	Jahr 01			Jahr 02			Jahr 03		
	UGB		IFRS	UGB		IFRS	UGB		IFRS
	min.	max.		min.	max.		min.	max.	
Bilanz:									
Vorräte	0,00	0,00	0,00	2.168,35	2.168,35				
Forderungen			170,00			2.380,00	3.400,00	3.400,00	3.400,00
Droh. Verluste	-500,23	-500,23	-670,23			-211,65			
GuV:									
Erlöse			170,00			2.210,00	3.400,00	3.400,00	1.020,00
Skontoaufwand			-5,10			-66,30	-102,00	-102,00	-30,60
Bestandsveränderung	0,00	0,00	0,00	2.168,35	2.168,35		-2.168,35	-2.168,35	0,00
Herstellungskosten	-178,50	-178,50	-178,50	-2.320,50	-2.320,50	-2.320,50	-1.071,00	-1.071,00	-1.071,00
Verw.+ Vertr.Kosten	-26,78	-26,78	-26,78	-348,08	-348,08	-348,08	-160,65	-160,65	-160,65
Drohender Verlust	-500,23	-500,23	-670,23	500,23	500,23	458,58	0,00	0,00	211,65
Ergebnis	-705,50	-705,50	-710,60	0,00	0,00	-66,30	-102,00	-102,00	-30,60
Gesamt nach 3 Jahren							-807,50	-807,50	-807,50

Tabelle 20: Zusammenfassung der ergebnismäßigen Auswirkungen Variante C

In der Variante C gibt es im UGB keinen Unterschied in der Bewertung der Langzeitaufträge, da beide Methoden zu einer Drohverlustrückstellung führen. Es ergibt sich also nach UGB in der Periode 01 ein Verlust iHv 705.500 EUR, dieser beinhaltet neben dem laufenden Verlust aus der fehlenden Kostendeckung (inkl. Verwaltungs- und Vertriebskosten) auch den künftig drohenden

Verlust iHv 500.230 EUR. Da die weiteren Perioden auf Grund der verlustfreien Bewertung verlustfrei gehalten werden, ist nur in der letzten Periode der Skonto iHv 102.000 EUR erfolgswirksam zu beachten und führt zu einem Gesamtverlust von 807.500 EUR.

Dasselbe Ergebnis ergibt sich auch in der Bewertung nach IFRS. Allerdings ist hier in der Periode 01 eine Drohverlustrückstellung von 670.230 EUR zu bilden, dieser Betrag ergibt sich aus den Erlösen von 170.000 EUR zuzüglich dem künftig drohenden Verlust von 500.230 EUR. Auch nach IFRS sind die Folgeperioden verlustfrei zu halten. Durch die Teilgewinnrealisierung in Form des Ausweises der Teilerlöse gemessen am Fertigungsgrad ergibt sich allerdings in den Jahren 02 und 03 jeweils ein Verlust in Höhe des gewährten Skontos.

6 Ausweis im Jahresabschluss

6.1 Ausweis im Jahresabschluss nach IAS/IFRS

Nach IFRS wird das Vorratsvermögen in der Bilanz in einer Summe dargestellt. Eine Untergliederung – wie im UGB – gibt es hier nur gem. IAS 2.36 ff in den Anhangsvorschriften bzw. „notes“.

Noch nicht abrechenbare Leistungen sind in der Bilanz nicht als Vorräte, sondern als Forderungen auszuweisen. Die kumulierten Erlöse sind mit den Teilabrechnungen und auch mit den Anzahlungen zu saldieren. Ergibt sich ein positiver Saldo, erfolgt der Ausweis unter den Forderungen, ist er negativ, ist der Ausweis unter den Schulden vorzunehmen. Aus einer „Forderung“ wird also eine „Verbindlichkeit“.

Noch nicht erledigte Fertigungsaufträge scheinen in der Gewinn- und Verlustrechnung als Umsatz auf. Bestandsveränderungen gibt es nach IFRS nicht.³²

6.2 Ausweis im Jahresabschluss nach UGB

Im Gegensatz zu IFRS wird nach dem § 224 Abs. 2 UGB das Vorratsvermögen untergliedert in:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. unfertige Erzeugnisse;
3. fertige Erzeugnisse und Waren;
4. noch nicht abrechenbare Leistungen;
5. geleistete Anzahlungen

Noch nicht abrechenbare Leistungen finden sich in der Bilanz demnach in einem eigenen Untergliederungspunkt der Vorräte. Bereits erhaltene Anzahlun-

³² Vgl. Lützenbach: IFRS: Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS, S. 208f.

gen würden wiederum einen Unterpunkt der noch nicht abrechenbaren Leistungen darstellen. Es erfolgt also eine Saldierung der noch nicht abrechenbaren Leistungen mit den bereits erhaltenen Anzahlungen. Daraus stammt auch der Begriff der, unter Punkt 4.10.1 erwähnten, Anzahlungssaldierung.

In der GuV scheinen die noch nicht abrechenbaren Leistungen – bei dem am häufigsten angewendeten Gesamtkostenverfahren – als „Bestandsveränderungen“ auf, wie auch im Kapitel 3 „Buchmäßige Vorgänge zur Vorbereitung des Jahresabschlusses“ näher angeführt. Bestandsveränderung deshalb, da nach UGB noch kein Erlös (bzw. Umsatz) erzielt wurde.

7 Anhangvorschriften bzw. „notes“

Im Anhang sind nach IFRS folgende Informationen offenzulegen:

- die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und angewendete Verbrauchsfolgeverfahren nach IAS 18.35 ff;
- die unternehmensspezifische Untergliederung der Vorräte nach IAS 2.36 ff;
- eventuelle Wertminderungen und Wertaufholungen in der Berichtsperiode (einschließlich der Ereignisse, die zur Wertaufholung geführt haben);
- die Angaben des Erlöses aus Fertigungsaufträgen, die Angaben des Verfahrens zur Bestimmung des Fertigstellungsgrades sowie die Angaben kumulierter Kosten und realisierter Gewinne nach IAS 11.39 ff;
- Der Buchwert der mit den Nettoveräußerungswert angesetzten Vorräte;
- Der Buchwert von verpfändeten Vorräten nach IAS 2.36 ff.^{33,34}

Im UGB tritt der § 236 in Kraft welcher folgendes besagt:

Im Anhang sind die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Insbesondere sind anzugeben:

1. Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese sind zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen;

In Bezug auf Langzeitaufträge gem. § 206 Abs. 3 muss der im Geschäftsjahr und der insgesamt über die Herstellungskosten hinaus angesetzte Betrag genau dargestellt werden.

³³ Vgl. Bayhs/Hassler/Kerschbaumer (Hrsg.): a.a.O., S. 100.

³⁴ Vgl. Lüdenbach: a.a.O., S. 208f.

8 Schlussbemerkung

Eine Bilanz bzw. ein Jahresabschluss soll wahrheitsgerecht sein und ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens aufzeigen - sowohl nach nationalem UGB als auch nach internationalen IFRS.

Hinsichtlich der Behandlung bzw. Bewertung von noch nicht abrechenbaren Leistungen ist es schwer sich festzulegen, welche Variante „wahrheitsgerechter“ bzw. „richtiger“ ist. Es wird wahrscheinlich keine Richtige und auch keine Falsche geben.

Meiner Meinung nach ist aber die Teilgewinnrealisierung von langfristigen Fertigungsaufträgen nach IFRS dahingehend korrekter, dass bereits unterperiodisch Gewinne erfolgswirksam ausgewiesen werden, welche ja auch Kosten in dieser Zeit verursachen. Ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sollte, in meinen Augen, anfallende Kosten für einen Fertigungssauftrag mit dem bereits erzielten bzw. vereinnahmten Teilgewinn in derselben Periode ausweisen. Über Jahre hinweg nur Kosten ausweisen und dann in einem Jahr den gesamten Gewinn, zeigt kein getreues Bild eines Unternehmens und macht dieses auch unvergleichbar – sowohl nach außen mit anderen branchenähnlichen Unternehmungen als auch im Hinblick auf einen internen Jahresperiodenvergleich.

Nach UGB erfolgt die Gewinnrealisierung erst im letzten Jahr, also nach Übernahme, obwohl schon Jahre davor Kosten entstanden sind. Dies mag zwar auf Grund des Imparitätsprinzips richtig und verständlich sein, aber meiner Meinung nach ist diese Vorgangsweise zu ungenau. Im Falle eines Eintritts einer Nichtabnahme eines Fertigungsauftrages, vielleicht auf Grund von Mängeln, müsste dann aber eine Änderungsbuchung vorgenommen werden.

Ein wesentlicher Punkt, der für das Imparitätsprinzip in Österreich spricht, ist der Gläubigerschutz. Wirtschaftlich „schlechte“ Jahre könnten durch eine falsche Bewertung eines Fertigungsauftrages verbessert werden. Gläubiger und Kreditgeber würden dadurch möglicherweise getäuscht. Daher ist meiner Meinung nach auch das Prinzip der Imparität sehr wichtig. Dies vor allem dann, wenn Unternehmen infolge schlechter Eigenkapitalausstattung möglicherweise ansonsten eine zu positive Einschätzung nicht realisierter Gewinne vornehmen würden oder wenn für eine verlässliche Ermittlung nicht realisierter Teilgewinne die entsprechenden Grundlagen z.B. aus der Kostenrechnung fehlen.

Literaturverzeichnis

Buchveröffentlichungen

- Hirschler, Klaus (Hrsg): Bilanzrecht – Kommentar Einzelabschluss, 2009.
- Neugebauer, Angelika: Der einfache Weg zur Bilanz, 2008.
- Grünberger, David/Grünberger, Herbert: IAS/IFRS und US-GAAP – Praxisleitfaden mit Fallbeispielen, 2004.
- Bayhs/Hassler/Kerschbaumer (Hrsg.): Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS), 4. Auflage, 2010.
- Denk/Krainer/Leitinger/Reisner/Resch/Sixl/Brein: Bilanzierung 2012.
- Buschhüter/Striegel: Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, 2011.
- Barthélemy/Willen: Handbuch IFRS, 2. Auflage 2005.
- Buchholz: Internationale Rechnungslegung.
- Lüdenbach: IFRS - Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS.
- Rohatschek, Roman/Makukner, Helmut: Rechnungslegung nach IFRS, Auflage 4, 2012.

Fachzeitschriften

- IOS Steuerberater: Leitfaden IFRS für kleine und mittlere Unternehmen, 2011.
- Der Betrieb: Lück, Wolfgang; Die Bewertung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei langfristiger Fertigung, 2012.
- KPMG-Zeitschrift: IFRS in der Praxis, 2008.

Internetquellen

- Küting, Karlheinz: http://www.bauindustrie-bayern.de/fileadmin/docs_pub/focus/pdf/kueting_zwei2008.pdf; 17.07.2012.
- Birnbacher, Dietrich: Vom UGB zum IAS, http://www.eduhi.at/dl/UGB_IASIFRS100001.pdf, 17.07.2012.
- Hömberger/König: Grundlagen der International Financial Reporting Standards, <http://www.steuerlehre.rwth-aachen.de/pdf/IAS-IFRS.pdf>, 17.07.2012.
- <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/anschaffungs-und-herstellungskosten/anschaffungs-und-herstellungskosten.htm>, 17.07.2012.
- Wikipedia, Suchbegriff: Herstellungskosten, 17.07.2012.
- <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/124940/completed-contract-method-v6.html>, 17.07.2012.
- <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/percentage-of-completion-poc-method/percentage-of-completion-poc-method.htm>, 17.07.2012.

Eigenständigkeitserklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe. Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Quellen entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht. Diese Arbeit wurde in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Ort, Datum

Vorname Nachname